

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA



KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANĚ

PROBLEMATIKA ÚČTOVÁNÍ A OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb VLASTNÍ VÝROBY

ACCOUNTING AND EVALUATION ISSUES OF OWN PRODUCTED INVENTORIES

Student: Eva Křížková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Problematika účtování a oceňování zásob vlastní výroby“ vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v přiloženém seznamu a přílohu č. 1 mně danou k dispozici jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 7.5.2010

Podpis.....

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a oponentce Ing. Evě Blahové za cenné rady při psaní tohoto textu.

Obsah

1. ÚVOD	1
2. CHARAKTERISTIKA ZÁSOb Z POHLEDU ÚČETNICTVÍ	2
2.1. Vymezení oběžného majetku	2
2.2. Charakteristika zásob	2
2.3. Syntetické účty a analytická evidence	3
2.4. Třídění zásob	5
2.4.1. Nakupované zásoby	5
2.4.2. Zvířata	6
2.4.3. Poskytnuté zálohy na zásoby	6
2.5. Oceňování zásob	7
2.5.1. Pravidla pro oceňování zásob při pořízení	7
2.5.2. Varianty zaúčtování pořizovací ceny	10
2.6. Oceňování zásob při vyskladnění	14
2.7. Účtování zásob	21
2.7.1. Průběžný způsob účtování zásob	21
2.7.2. Periodický způsob účtování zásob	23
3. SPECIFIKA ZÁSOb VLASTNÍ VÝROBY	25
3.1. Charakteristika zásob vlastní výroby	25
3.2. Oceňování zásob vlastní výroby	26
3.3. Účtování o zásobách vlastní výroby	35
3.3.1. Průběžný způsob účtování	35
3.3.2. Periodický způsob účtování	37
4. PROBLEMATIKA ZÁSOb VLASTNÍ VÝROBY VE SPOLEČNOSTI XYZ	39
4.1. Charakteristika společnosti XYZ	39
4.2. Organizační struktura společnosti XYZ	39
4.3. Výrobní činnost	41
4.4. Oceňování ve společnosti XYZ	42
4.5. Účtování o zásobách ve společnosti XYZ	46
5. ZÁVĚR	48
Literatura	50

1. ÚVOD

Zásoby jsou velmi významnou složkou majetku výrobních podniků, neboť bez zásob by nemohl být realizován jejich výrobní program. Plynulost výrobního procesu se odvíjí od velikosti zásoby, kterou je nutno stále udržovat v optimálním množství.

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou zásob vlastní výroby, jejich vymezením, metodami účtování a oceňováním dle platné české legislativy. Cílem bakalářské práce je charakterizovat jednotlivé metody účtování a analyzovat rozdíly mezi těmito metodami. Dále také objasnit problematiku oceňování zásob vlastní výroby a faktory ovlivňující oceňování zásob v podniku. Problematika účtování a oceňování zásob vlastní výroby bude aplikována na zjednodušených praktických příkladech.

Cílem druhé kapitoly bakalářské práce bude objasnit kategorii zásob jako jednu ze složek oběžného majetku podniku se zaměřením na jejich třídění a význam analytické evidence zásob. Bude se zabývat otázkou oceňování přírůstků a úbytků zásob, která bude vycházet z platné právní legislativy používanou pro oceňování zásob, tzn. jaké ceny se při pořízení a při vyřazení zásob v důsledku spotřeby mohou používat, a také účtováním.

Třetí kapitola se zaměří na zásoby vlastní výroby s důrazem na jejich oceňování a účtování. Zásoby vlastní výroby vznikají v podnicích, jejichž předmětem činnosti je právě výroba a prodej takových zásob a při jejichž výrobě vznikají podniku náklady, označované jako vlastní, neboť byly vynaloženy podnikem na výrobu. Ocenění jednotlivých zásob vlastní výroby se může lišit druhem výroby, podle které jsou tyto zásoby vyráběny a délkou výrobního cyklu. Z hlediska účtování je možné o těchto zásobách účtovat jedním ze dvou způsobů.

Tématem poslední kapitoly je objasnění rozdílu v účtování a oceňování zásob vlastní výroby ve společnosti XYZ ve srovnání s teorií.

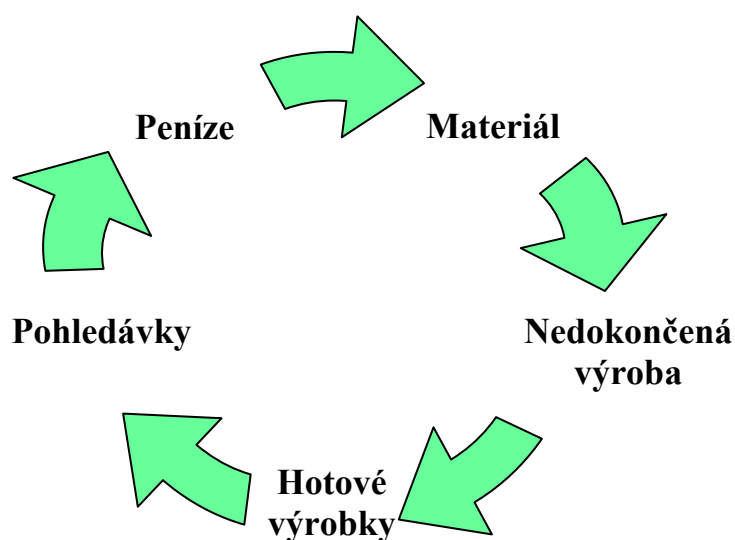
Vlastní názory a připomínky budou v bakalářské práci vyznačeny kurzívou.

2. CHARAKTERISTIKA ZÁSOb Z POHLEDU ÚČETNICTVÍ

2.1. Vymezení oběžného majetku

Oběžný majetek je součástí veškerého majetku podniku, řadí se mezi aktiva podniku a je majetkem krátkodobým, neboť se spotřebovává a jeho doba použitelnosti v podniku je kratší než jeden rok. Majetek jako výrobní faktor se od ostatních liší tím, že je sám výsledkem předcházející výroby. Mezi oběžný majetek patří zásoby, pohledávky a peněžní prostředky.

Schéma č.: 2.1. - Sféra oběhu krátkodobého majetku ¹



2.2. Charakteristika zásob

Významnou složkou oběžného majetku jsou **zásoby**, které jsou součástí aktiv podniku. Jedná se o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě nebo se z příslušného majetku získávají nebo přeměňují v jiné majetkové složky.

¹ Vlastní zpracování

Tabulka č.: 2.1. - **Začlenění zásob v rozvaze**

Aktiva	Rozvaha	Pasiva
I. Stálá aktiva - dlouhodobý nehmotný majetek - dlouhodobý hmotný majetek - dlouhodobý finanční majetek II. Oběžná aktiva - zásoby - dlouhodobé pohledávky - krátkodobé pohledávky - krátkodobý finanční majetek III. Ostatní aktiva - účty časového rozlišení	I. Vlastní kapitál - základní kapitál - kapitálové fondy - fondy ze zisku - výsledek hospodaření II. Cizí zdroje - rezervy - dlouhodobé závazky - krátkodobé závazky - bankovní úvěry a výpomoci III. Ostatní pasiva - účty časového rozlišení	
Σ Aktiv		Σ Pasiv

Zásoby se zahrnují do nákladů jednorázově v důsledku jejich spotřeby, darování, prodeje nebo v jiném případě, kdy dochází k jejich úbytku.

Podnik, který potřebuje k výrobě zásoby by měl být na skladě optimální výši zásob a to takovou výši zásob, kterou potřebuje k zajištění daného výrobního programu a zároveň, aby nedocházelo k narušení plynulosti výrobního procesu. S příliš vysokými zásobami jsou vázané finanční prostředky, které by podnik mohl využít jinak a naopak malá zásoba by mohla narušit plynulost výroby a odbytu.

2.3. Syntetické účty a analytická evidence

Zásobám je v rozvaze věnována účtová třída č. 1. Obsah účtové třídy 1 – Zásoby je vymezen ve směrné účtové osnově následovně:

- účtová skupina 11 – Materiál,
- účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby,
- účtová skupina 13 – Zboží,

- účtová skupina 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby,
- účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám.

Každá účtová skupina zahrnuje několik syntetických účtů, které se svým charakterem vážou k dané účtové skupině. Do daných účtových skupin patří tyto účty:

- 111 – Pořízení materiálu ,
- 112 – Materiál na skladě,
- 119 – Materiál na cestě,
- 121 –Nedokončená výroba,
- 122 – Polotovary,
- 123 – Výrobky,
- 124 – Zvířata,
- 131 – Pořízení zboží,
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách,
- 139 – Zboží na cestě,
- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál,
- 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata,
- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží,
- 191 – Opravná položka k materiálu,
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě,
- 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby,
- 194 – Opravná položka k výrobkům,
- 195 – Opravná položka ke zvířatům,
- 196 – Opravná položka ke zboží.

K některým syntetickým účtům se často zřizují analytické účty a tak dochází k tomu, že se syntetický účet rozloží na více analytických účtů. Důvodem pro použití analytických účtů místo jednoho syntetického účtu může být mimo jiné sledování zvlášť skutečné ceny pořízení zásob a vedlejších pořizovacích nákladů, které vznikají při pořízení této zásoby. Cena pořízení i vedlejší pořizovací náklady se mohou lišit především osobou dodavatele, způsobem dopravy, vzdáleností a cenách jednotlivých dopravců (viz kapitola 2.5.).

2.4. Třídění zásob

Zásoby lze schématicky rozdělit do 3 základních kategorií:

- nakupované zásoby,
- zásoby vlastní výroby,
- zvířata.

2.4.1. Nakupované zásoby

Nakupované zásoby patří mezi nejfrekventovanější představitele zásob, člení se na 2 významné skupiny:

- materiál,
- zboží.

Materiálem (účet 112 – Materiál na skladě) se rozumí všechny předměty určené k jednorázové spotřebě ve výrobní i nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok, bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Patří zde:

- suroviny, tj. základní materiál – vchází do výrobku zcela nebo jen částečně a tvoří podstatu výrobku (např. dřevo u nábytku),
- pomocné látky – přechází do výrobku přímo, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky),
- provozovací látky – látky, které jsou potřebné k zajištění provozu účetní jednotky (např. mazadla, paliva, čisticí prostředky),
- náhradní díly – předměty určené k uvedení majetku do původního stavu,
- obaly a obalové materiály, pokud však nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok a bez ohledu na výši ocenění,
- drobný hmotný majetek – rozumí se tím samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž ocenění nepřevyšuje limit stanovený pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že o něm nebude účtováno jako o dlouhodobém majetku, viz [5].

Zbožím (účet 132 – Zboží na skladě a v prodejnách) jsou zejména movité věci, které jsou nakupovány bezprostředně za účelem dalšího prodeje a je s těmito věcmi obchodováno. Tyto zásoby při realizaci (prodeji) nemění svou formu. Zboží může být rozbalováno, porcováno, paketoáno, či jiným způsobem může být upravováno množství nebo balení. Jeho podstata a užitné vlastnosti se nemění. Zbožím mohou být dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen a také zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji, s výjimkou jatečných zvířat. U účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, mohou tyto nemovitosti být zbožím jen v tom případě, že účetní jednotka je nebude používat, pronajímat a technicky zhodnocovat, viz [2].

2.4.2. Zvířata

Mezi zvířata se řadí mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm. Účtuje se o nich na účtu 124 – Zvířata.

2.4.3. Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby se řadí také mezi zásoby podniku. Obsahují poskytnuté krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení zásob. O poskytnutých zálohách na zásoby se účtuje na účtech, které se nachází také v 1. účtové třídě – Zásoby, jedná se o tyto účty: 151 – Poskytnuté zálohy na materiál, 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata a 153 – Poskytnuté zálohy na zboží.

Z hmotného majetku nemohou být zásobami pozemky a stavby, pokud nejsou zbožím, dále předměty z drahých kovů, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů a základní stádo či tažná zvířata, to vše bez ohledu na výši ocenění. Dále nejsou do zásob zařazovány náhradní díly pořízené jako první vybavení společně se strojem či zařízením, pokud při pořízení nebyly známy jejich ceny.

2.5. Oceňování zásob

2.5.1. Pravidla pro oceňování zásob při pořízení

Při oceňování zásob v podniku je nutné řídit se pravidly pro oceňování zásob a to zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále „Zákon o účetnictví“), vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále „Prováděcí vyhláška“) a českým účetním standardem č. 015 – Zásoby. Na základě těchto předpisů se zásoby při pořízení oceňují:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena

Pořizovací cenou se podle § 25, odst. 1, písm. c) Zákona o účetnictví oceňují zejména zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, tzn. toto ocenění se používá v případě nakupovaných zásob v okamžiku jejich pořízení. Pořizovací cena je označována za nejčastější způsob ocenění zásob v účetnictví.

Pořizovací cenou se dle § 25, odst. 4, písm. a) Zákona o účetnictví rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, tzv. vedlejší pořizovací náklady.

Vzorec pro výpočet pořizovací ceny:

$$\text{pořizovací cena} = \text{cena pořízení} + \text{vedlejší pořizovací náklady}$$

Mezi tzv. vedlejší pořizovací náklady se podle § 49, odst. 1 Prováděcí vyhlášky zahrnuje zejména:

- a) přeprava,
- b) clo,
- c) provize,

d) pojistné při přepravě apod.

Součástí pořizovací ceny u zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

Z vnitropodnikových služeb, souvisejících s pořizováním zásob nákupem a s jejich zpracováním, se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Ocenění zásob na skladě bez ohledu na způsob jejich nabytí se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za jejich zpracování nebo o vlastní náklady na jejich zpracování.

Náklady (např. přeprava, provize, pojistné, clo), které nelze zahrnout do nákladů v okamžiku jejich vynaložení, ale až v okamžiku úbytku příslušné zásoby k níž se věcně vztahují, se budou účtovat na kalkulační účet 111 – Pořízení materiálu, resp. 131 – Pořízení zboží. Poté budou tyto náklady převedeny na vrub účtu 112 – Materiál na skladě, resp. 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a se souvztažným zápisem kalkulačního účtu 111, resp. 131.

Příklad č. 1 – Stanovení pořizovací ceny nakoupeného materiálu

Dodavatelská faktura za nákup materiálu 1 000 kg po 9 Kč, DPH 20 %. Dodavatelská faktura za přepravu materiálu externí firmou na částku 500 Kč. Pojistné při přepravě 320 Kč.

<i>1) Stanovení pořizovací ceny za nákup materiálu u plátce DPH</i>	
<i>- cena zásoby (1000 kg x 9 Kč)</i>	<i>9 000 Kč</i>
<i>- přeprava materiálu externí firmou</i>	<i>500 Kč</i>
<i>- pojistné při přepravě</i>	<i>320 Kč</i>
Pořizovací cena celkem	9 820 Kč

DPH u plátce nevstupuje do pořizovací ceny nakoupené zásoby, proto se DPH nepromítne do ceny materiálu.

2) Stanovení pořizovací ceny za nákup materiálu u neplátce DPH	
- cena zásoby (1000 kg x 9 Kč)	9 000 Kč
- přeprava materiálu externí firmou	500 Kč
- pojistné při přepravě	320 Kč
- DPH 20 % (z ceny zásob, z přepravy)	1 900 Kč
Pořizovací cena celkem	11 720 Kč

DPH se u neplátce stává součástí pořizovací ceny nakoupené zásoby.

Vlastní náklady

Vlastními náklady se podle českého účetního standardu č. 015 – Zásoby rozumí buď skutečná výše nákladů, která byla vynaložena na zhotovení takových zásob nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby (viz kapitola 3).

Vlastními náklady se podle § 25, odst. 1, písm. d) Zákona o účetnictví oceňují zásoby vytvořené vlastní činností, tj. nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky a také přírůstky zvířat.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena se dle § 25, odst. 4, písm. b) Zákona o účetnictví rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Reprodukční pořizovací cena se používá pro ocenění především u těchto druhů majetku:

- zásob získaných bezúplatně,
- zvířata vlastního chovu, pokud již nebyla oceněna na úrovni vlastních nákladů,
- zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby nově nalezené, např. přebytky zásob zjištěné při inventarizaci,
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti, viz [2].

Reprodukční pořizovací cena se stanoví následujícími způsoby:

- současnou cenou,
- odhadem,
- znaleckým posudkem.

Příklad č. 2 – Ocenění zásob materiálu reprodukční pořizovací cenou

Při fyzické inventuře zásob materiálu byl zjištěn přebytek nerezových hřebíků (délka 5 cm, označení LX), ve výši 0,75 kg. Účetnictví vykazovalo u tohoto materiálu nulový stav.

Skladník stanovil ocenění u tohoto množství zásob v korunách na částku 540 Kč. Vycházel přitom ze skladového ocenění podobných hřebíků, které činí 720 Kč za 1 kg, tzn. 0,75 kg × 720 Kč. Takto byla stanovena reprodukční pořizovací cena pro ocenění inventarizačního přebytku zásob nerezových hřebíků v účetnictví.

Pro ocenění zásob materiálu, na základě provedené inventarizace, skladník vycházel z ceny podobné zásoby a tak stanovil ocenění zásoby materiálu reprodukční pořizovací cenou, což je možné považovat za dostačující.

2.5.2. Varianty zaúčtování pořizovací ceny

Zaúčtování pořizovací ceny nakoupených zásob je možné učinit více způsoby:

- a) pomocí kalkulačních účtů** 111 – Pořízení materiálu, resp. 131 – Pořízení zboží, kdy dochází k zaúčtování ceny pořízení a nákladů souvisejících s pořízením na jeden účet (kalkulační) a následně dochází k přeúčtování pořizovací ceny nakoupených zásob na vrub majetkového účtu 112 – Materiál na skladě, resp. 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 111, resp. 131.

Příklad č. 3 – Účtování pořizovací ceny a nákladů souvisejících s pořízením zásob materiálu

1) Podnikatel, plátce DPH, obdržel dodavatelskou fakturu za dodávku materiálu na částku 20 000 Kč + DPH 20 %, tj. 4 000 Kč. Provize zaplacená hotově na částku 1 500 Kč. Převážení materiálu byla uskutečněna vlastním dopravním prostředkem za 1 200 Kč.

	<i>Doklad</i>	<i>Text</i>	<i>Částka</i>	<i>Účtování</i>
1.	FAP	Dodávka materiálu	20 000 Kč	111 ² / 321
		DPH 20 % z FAP za dodávku materiálu	4 000 Kč	343 / 321
2.	VPD	Hotově zaplacená provize	1 500 Kč	111 / 211
3.	ID	Doprava materiálu vlastním dopravním prostředkem	1 200 Kč	111 / 622
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury za materiál	24 000 Kč	321 / 221
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	22 700 Kč	112 / 111

2) Podnikatel, **neplátce DPH**, obdržel dodavatelskou fakturu za dodávku materiálu na částku 20 000 Kč + DPH 20 %, tj. 4 000 Kč. Provize zaplacená hotově na částku 1 500 Kč. Převážení materiálu byla uskutečněna vlastním dopravním prostředkem za 1 200 Kč.

	<i>Doklad</i>	<i>Text</i>	<i>Částka</i>	<i>Účtování</i>
1.	FAP	Dodávka materiálu, vč. 20 % DPH	24 000 Kč	111 / 321
2.	VPD	Hotově zaplacená provize	1 500 Kč	111 / 211
3.	ID	Doprava materiálu vlastním dopravním prostředkem	1 200 Kč	111 / 622
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury za materiál	24 000 Kč	321 / 221
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	26 700 Kč	112 / 111

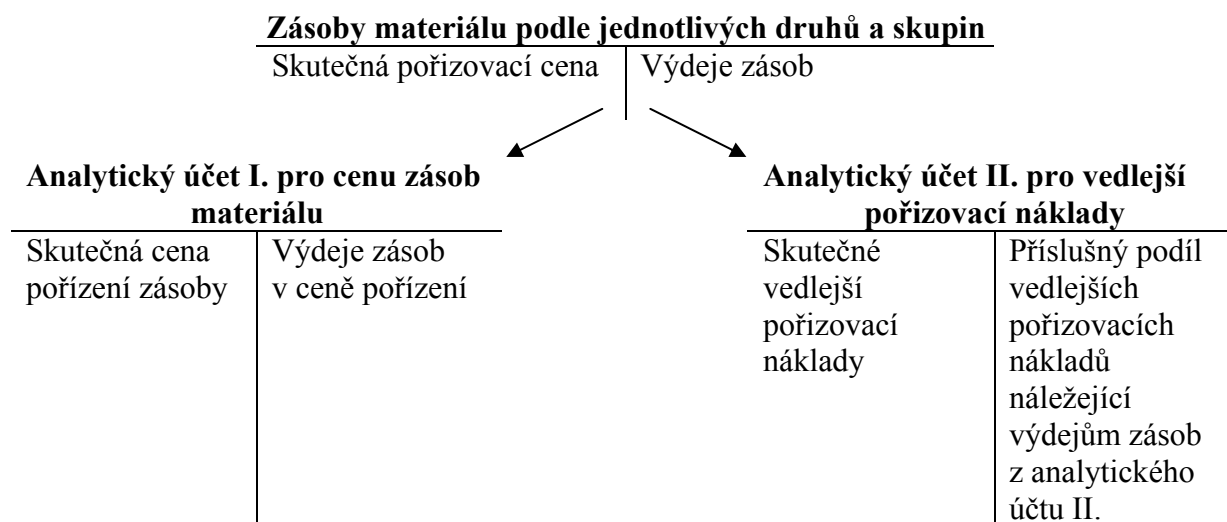
Rozdíl v účtování spočívá v tom, že v případě varianty 1) má plátce DPH nárok na odpočet a DPH eviduje na účet 343 – Daň z přidané hodnoty a nestává se součástí pořizovací ceny nakoupeného materiálu. V případě varianty 2) nemá plátce DPH nárok na odpočet a DPH se stává součástí pořizovací ceny nakoupeného materiálu a na účet 343 – Daň z přidané hodnoty se neúčtuje.

b) pomocí analytických účtů – dochází k rozdělení pořizovací ceny nakoupené zásoby a nákladů souvisejících s jejím pořízením. Nebude se tedy používat syntetický účet, ale více analytických účtů. Pořizovací cenu nakoupených zásob lze tak na analytických účtech rozdělit na cenu zásob, za kterou byla pořízena a na náklady, které s nákupem zásob souvisejí, tzv. vedlejší pořizovací náklady. Součet obou částek na analytických

² V případě pořízení zásob zboží se použije kalkulační účet 131 – Pořízení zboží.

účtech udává skutečnou pořizovací cenu, která je uvedena na syntetickém účtu nakoupených zásob.

Schéma č.: 2.2. – Rozdělení pořizovací ceny pomocí analytických účtů



Výdeje zásob z analytického účtu I. je možné provádět metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem (viz kapitola 2.6).

Výdeje z analytického účtu II. jsou prováděny v závislosti úbytků zásob z analytického účtu I. a to způsobem, který si účetní jednotka zvolí ve vnitřním předpise. Je velmi důležité správně vypočítat poměrnou část vedlejších pořizovacích nákladů, které lze v daném účetním období rozpustit do nákladů. Do nákladů se vedlejší pořizovací náklady dostanou ve stejném poměru, jako je poměr mezi úbytkem zásob v ceně pořízení a hodnotou zásob na skladě před tímto úbytkem, viz [2].

Vzorec pro výpočet poměrné části vedlejších pořizovacích nákladů:

$$\text{poměrná část vedlejších pořizovacích nákladů} = \frac{\text{úbytky zásob}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstky zásob}} \times \text{hodnota vedlejších pořizovacích nákladů}$$

Při tomto způsobu stanovení pořizovací ceny je nutno zásoby rozdělit dle jednotlivých druhů a skupin, tak aby v rámci konkrétní skupiny figurovaly zásoby podobného charakteru se srovnatelnými vedlejšími pořizovacími náklady.

Příklad č. 4 – Využití analytických účtů na praktickém příkladu

Účetní jednotka obdržela a vydala v daném účetním období tyto zásoby materiálu, které byly oceněny a zaúčtovány. Pro účtování budou použity 2 analytické účty:

112.01 – Materiál na skladě – cena pořízení,

112.02 – Materiál na skladě – vedlejší pořizovací náklady.

	Doklad	Text	Částka	Účtování
1.	P	Dodávka materiálu ve výši 100 kg po 7 Kč, přepravné 330 Kč	700 Kč 330 Kč	112.01 / 321 112.02 / 321
2.	P	Dodávka materiálu ve výši 135 kg po 9 Kč, přepravné 400 Kč	1 215 Kč 400 Kč	112.01 / 321 112.02 / 321
3.	V	Spotřeba 215 kg materiálu	1 752,25 Kč ¹⁾ 667,96 Kč ²⁾	501 / 112.01 501 / 112.02

Pro ocenění vyskladněného materiálu z analytického účtu 112.01 Materiál na skladě – pořizovací cena se použije metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého (viz kapitola 2.6.).

$$\text{Výpočet váženého průměru proměnlivého} = \frac{700 + 1\,215}{100 + 135} = \frac{1\,915}{235} = 8,15 \text{ Kč / kg}$$

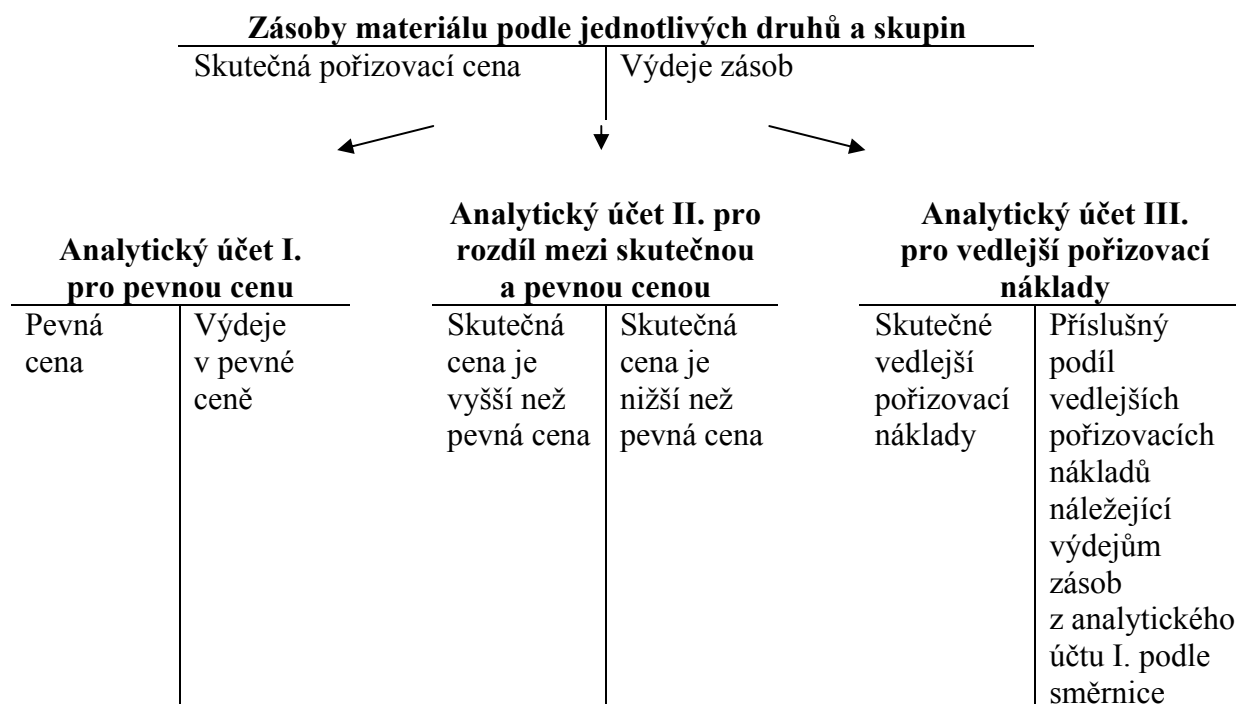
$$\text{Výpočet ocenění zásoby při vyskladnění} = 215 \text{ kg} \times 8,15 \text{ Kč} = 1\,752,25 \text{ Kč}^{1)}$$

$$\text{Výpočet konečné zásoby na skladě: } 20 \text{ kg} \times 8,15 \text{ Kč} = \mathbf{163 \text{ Kč}}$$

$$\text{Výpočet poměrné části vedlejších pořizovacích nákladů} = \frac{1\,752,25}{1\,915} \times 730 = 667,96 \text{ Kč}^{2)}$$

- c) **pevná cena** – využívá se v případě, kdy pořizovací ceny zásob nevykazují příliš velké výkyvy při jednotlivých nákupech. Pořizovací cena je stanovena na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších pořizovacích nákladů a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu.

Schéma č.: 2.3. – Rozdělení pevné ceny v porovnání ceny skutečné



Při tomto způsobu zaúčtování se pořizovací cena rozpadá do tří analytických účtů. Vyskladnění z analytického účtu I. probíhá v pevné ceně stanovené účetní jednotkou. Vyskladnění z analytických účtů II. a III. probíhá v souladu s vnitřní směrnicí, kterou si účetní jednotka stanovila pro tyto účely, viz [2].

2.6. Oceňování zásob při vyskladnění

Při pořízení jednotlivých druhů zásob vzniká povinnost tyto zásoby ocenit. Povinnost ocenit zásoby vzniká i při vyskladnění těchto zásob, resp. spotřebě. Ocenění zásob při vyskladnění je poněkud složitější, protože zásoby jsou nakupovány od různých dodavatelů a pořizovací ceny těchto nakupovaných zásob se liší. Při vyskladnění zásob se vybere ten ze způsobů ocenění zásob, který nejvíce vyhovuje podmínkám a příslušným druhům zásob. Při ocenění zásoby při vyskladnění je nutné brát na vědomí, že výběrové varianty jsou limitovány určitými předpisy, které upravují účetnictví.

Pro ocenění zásob v rámci vyskladnění je možné použít:

- vážený aritmetický průměr,
- metodu FIFO,
- pevnou cenu,
- metodu LIFO.

Vážený aritmetický průměr

V případě, že jsou nakupovány zásoby stejného druhu, potom je možné tyto zásoby vést na skladě v ocenění cenou zjištěným váženým aritmetickým průměrem. Podle českého účetního standardu č. 015 – Zásoby je nutné vážený aritmetický průměr počítat minimálně jednou za měsíc. Vážený aritmetický průměr může být počítán při každém přírůstku zásoby na skladě nebo se může stanovit na určité období, ne však delší než jeden měsíc. Z toho vyplývá, že se pro ocenění mohou použít dva druhy vážených aritmetických průměrů:

- a) **vážený průměr proměnlivý** – počítá se po každém novém přírůstku určitého druhu zásoby na sklad. Někdy se tento vážený aritmetický průměr nazývá také klouzavý.

Vzorec pro výpočet váženého průměru proměnlivého:

$$\text{vážený průměr proměnlivý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstky v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstky v množství}}$$

Příklad č. 5 – Využití váženého průměru proměnlivého pro ocenění zásob materiálu

Účetní jednotka měla k 1. 1. na skladě počáteční zásobu materiálu 100 kg v pořizovací ceně 15 Kč/kg. V průběhu sledovaného období obdržela do skladu a vydala ze skladu zásoby materiálu takto:

	<i>Doklad</i>	<i>Text</i>	<i>Částka</i>
1.	<i>P</i>	<i>Příjem zásoby materiálu na sklad, 120 kg po 17 Kč</i>	<i>2 040 Kč</i>
2.	<i>V</i>	<i>Výdej zásoby materiálu ze skladu, 110 kg</i>	<i>1 769,90 Kč¹⁾</i>
3.	<i>P</i>	<i>Příjem zásoby materiálu na sklad, 200 kg po 19 Kč</i>	<i>3 800 Kč</i>
4.	<i>P</i>	<i>Příjem zásoby materiálu na sklad, 70 kg po 16 Kč</i>	<i>1 120 Kč</i>
5.	<i>V</i>	<i>Výdej zásoby materiálu ze skladu, 330 kg</i>	<i>5 811,30 Kč²⁾</i>

Pro výpočet se použije vážený aritmetický průměr proměnlivý a výpočty se budou zaokrouhlovat matematicky na dvě desetinná čísla.

$$1) \text{ výpočet váženého průměru } = \frac{(100 \times 15) + (120 \times 17)}{100 + 120} = \frac{3\,540}{220} = 16,09 \text{ Kč}$$

proměnlivého

Výpočet ocenění zásoby při výdeji: 110 kg × 16,09 Kč = 1 769,90 Kč¹⁾

Na skladě zůstane zásoba ve výši: 110 kg × 16,09 Kč = 1 769,90 Kč

$$2) \text{ výpočet váženého průměru } = \frac{(110 \times 16,09) + (200 \times 19) + (70 \times 16)}{110 + 200 + 70} = \frac{6\,689,90}{380} = 17,61 \text{ Kč}$$

proměnlivého

Výpočet ocenění zásoby při výdeji: 330 kg × 17,61 Kč = 5 811,30 Kč²⁾

*Výpočet **konečné zásoby materiálu na skladě**: 50 kg × 17,61 Kč = **880,50 Kč***

- b) **vážený průměr periodický** – nepočítá se při každém novém přírůstku určitého druhu zásoby na sklad, ale zjišťuje se na určité (budoucí) období. Neovlivní ho tedy ani nový přírůstek zásoby v průběhu této periody. Někdy se nazývá také vážený aritmetický průměr prostý. Povinností účetní jednotky je určit způsob ocenění zásoby při vyskladnění pro první období, po němž bude následovat období, kdy budou zásoby při vyskladnění oceňovány již váženým průměrem periodickým. Pro ocenění v prvním období může být použita metoda FIFO nebo se použije částka vypočtená váženým průměrem pro první vyskladnění, viz [2].

Vzorec pro výpočet váženého průměru periodického:

$$\text{vážený průměr periodický} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{množství materiálu na skladě na počátku období} + \text{přírůstek za období v množství}}$$

Metoda váženého aritmetického průměru je nejpoužívanější metodou pro ocenění zásob při vyskladnění.

Příklad č. 6 - Využití váženého průměru periodického pro ocenění zásoby materiálu

Účetní jednotka měla k 1. 1. na skladě počáteční zásobu materiálu 100 kg v pořizovací ceně 15 Kč/kg. V průběhu sledovaného období obdržela do skladu a vydala ze skladu zásoby materiálu takto:

	<i>Doklad</i>	<i>Text</i>	<i>Částka</i>
1.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 120 kg po 17 Kč	2 040 Kč
2.	V	Výdej zásoby materiálu ze skladu, 110 kg	1 899,70 Kč ¹⁾
3.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 200 kg po 19 Kč	3 800 Kč
4.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 70 kg po 16 Kč	1 120 Kč
5.	V	Výdej zásoby materiálu ze skladu, 330 kg	5 699,10 Kč ²⁾

Pro výpočet se použije vážený aritmetický průměr periodický a výpočty se budou zaokrouhlovat matematicky na dvě desetinná čísla.

$$\text{Výpočet váženého průměru periodického} = \frac{(100 \times 15) + (120 \times 17) + (200 \times 19) + (70 \times 16)}{(100 + 120 + 200 + 70)} = \frac{8\,460}{490} = 17,27 \text{ Kč}$$

Výdej zásoby materiálu dle úč. příp.2 bude oceněn ve výši: $110 \text{ kg} \times 17,27 \text{ Kč} = 1\,899,70 \text{ Kč}^{1)}$

Výdej zásoby materiálu dle úč. příp.5 bude oceněn ve výši: $330 \text{ kg} \times 17,27 \text{ Kč} = 5\,699,10 \text{ Kč}^{2)}$

Výpočet **konečné zásoby materiálu na skladě**: $50 \text{ kg} \times 17,27 \text{ Kč} = \mathbf{863,50 \text{ Kč}}$

Metoda FIFO

Název metody FIFO pochází z anglického slova „First in, First out“, což v překladu znamená první dovnitř, první ven. Zásoby se tedy vyskladňují v pořadí od zásoby nejstarší po zásoby nejnovější, resp. se vyskladňují v ceně první dodávky. Nezáleží, zda dodávka v ceně první dodávky byla fyzicky vyskladněna či to byla jiná dodávka v pořadí, je nutné, aby byla oceněna „nejstarší“ cenou. Bude tedy nutné pečlivě zaznamenávat pořadí a cenu těchto dodávek.

V případě růstu cen dodávek povede metoda FIFO k tomu, že bude v rozvaze vykázána částka vyšší (bude se blížit ceně tržní), zato náklady a ztráty budou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v částce nižší a výnosy v částce vyšší, tzn. dojde k vykázání vyššího výsledku hospodaření, v tom případě i vyššího základu daně a daňové povinnosti, viz [2].

Příklad č. 7 – Využití metody FIFO pro ocenění zásob materiálu

Účetní jednotka měla k 1. 1. na skladě počáteční zásobu materiálu 100 kg v pořizovací ceně 15 Kč/kg. V průběhu sledovaného období obdržela do skladu a vydala ze skladu zásoby materiálu takto:

	Doklad	Text	Částka
1.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 120 kg po 17 Kč	2 040 Kč
2.	V	Výdej zásoby materiálu ze skladu, 110 kg	1 670 Kč ¹⁾
3.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 200 kg po 19 Kč	3 800 Kč
4.	P	Příjem zásoby materiálu na sklad, 70 kg po 16 Kč	1 120 Kč
5.	V	Výdej zásoby materiálu ze skladu, 330 kg	5 990 Kč ²⁾

Výpočet výdeje zásoby materiálu do spotřeby $= (100 \text{ kg} \times 15 \text{ Kč}) + (10 \text{ kg} \times 17 \text{ Kč}) = 1\,500 + 170 = 1\,670 \text{ Kč}^{1)}$

Na skladě zůstane zásoba materiálu ve výši: $110 \text{ kg} \times 17 \text{ Kč} = 1\,870 \text{ Kč}$

Výpočet výdeje zásoby materiálu do spotřeby $= (110 \text{ kg} \times 17 \text{ Kč}) + (200 \times 19 \text{ Kč}) + (20 \text{ kg} \times 16 \text{ Kč}) =$

$= 1\,870 + 3\,800 + 320 = 5\,990 \text{ Kč}^{2)}$

*Výpočet **konečné zásoby** materiálu na skladě: $50 \text{ kg} \times 16 \text{ Kč} = 800 \text{ Kč}$*

Pevná cena

V kapitole 2.5. bylo zmíněno, že je možné pořízené zásoby ocenit pevnou cenou. Došlo k rozdělení syntetického účtu: Zásoby materiálu dle jednotlivých druhů a skupin na tři analytické účty. Analytický účet I. slouží k zaúčtování pevné ceny, analytický účet II. slouží k zaúčtování rozdílu mezi skutečnou a pevnou cenou a analytický účet III. slouží k zaúčtování vedlejších pořizovacích nákladů.

Následně potom vyskladnění z analytických účtu II. a III. probíhá v souladu s vnitřní směrnicí, která byla stanovena pro tyto účely. Pro rozpouštění odchylek od pevné ceny se používá koeficient, viz [2].

Vzorec pro výpočet koeficientu:

$$\text{koeficient} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{poslední přírůstek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Vypočtená odchylka je vzhledem k pevné ceně zanedbatelná, pokud by však v průběhu účetního období došlo, že se její absolutní hodnota zvýší, mělo by dojít také ke zvýšení pevné ceny.

Příklad č. 8 – Ocenění zásob materiálu při vyskladnění pevnou cenou a její zaúčtování

Účetní jednotka měla k 1. 1. na skladě počáteční zásobu materiálu ve výši 70 kg a tato zásoba je oceněna pevnou cenou 12,50 Kč/kg. Pro ocenění a účtování metodou pevné ceny je potřeba vést analytickou evidenci a to v potřebném členění na následujících účtech:

112.01 – Materiál na skladě – pevná cena (12,50 Kč/kg)

112.02 – Materiál na skladě – vedlejší pořizovací náklady

112.03 – Materiál na skladě – odchylka pevné ceny od skutečné ceny

Účtování:

	Doklad	Text	Částka	Účtování
1.	ID	Převod počátečních stavů analytických účtů	875 Kč	112.01 / 701
			130 Kč	112.02 / 701
			12 Kč	112.30 / 701
2.	FAP 01	Dodávka materiálu, 120 kg po 12,70 Kč	1 500 Kč	112.01 / 321
			24 Kč	112.03 / 321
3.	VPD	Doprava materiálu k FAP 01 zaplacená hotově	330 Kč	112.02 / 211
4.	FAP 02	Dodávku materiálu, 100 kg po 12,60 Kč	1 250 Kč	112.01 / 321
			10 Kč	112.03 / 321
5.	VPD	Doprava materiálu k FAP 02 provedená dodavatelem	280 Kč	112.02 / 321
6.	V	Vyskladnění materiálu v důsledku spotřeby, 220 kg	2 750 Kč ¹⁾	501 / 112.01
			34,90 Kč ²⁾	501 / 112.03
			561,40 Kč ³⁾	501 / 112.02

Výpočet vyskladněné zásoby materiálu v pevné ceně = 220 kg × 12,50 Kč = 2 750 Kč¹⁾

$$\text{Výpočet koeficientu} = \frac{12 + 24 + 10}{875 + 1\,500 + 1\,250} = \frac{46}{3\,625} = 0,01269$$

Koeficient slouží k výpočtu odchylky skutečné ceny od pevné ceny, výše této odchylky je 0,01269 x 2 750 Kč = 34,90 Kč²⁾.

Výpočet vedlejších pořizovacích nákladů: celková hodnota zásoby na skladě: 290 kg, vyskladněno 220 kg, tzn. hodnota vyskladněného materiálu 220 kg × 100/290 kg = 75,86 %.

Hodnota vedlejších pořizovacích nákladů, která se váže k hodnotě vyskladněného materiálu bude tvořit 75,86 % z hodnoty vedlejších pořizovacích nákladů, tzn. 75,86 % z 740 Kč = 561,40 Kč³⁾.

Metoda LIFO

Metoda LIFO je opak metody FIFO z účetního hlediska, neboť v překladu znamená poslední do skladu, první ze skladu. Je výhodná při zvyšování cen nakupovaných zásob, do spotřeby se budou zahrnovat částky vyšší a na skladě tak zůstávají zásoby v ceně nižší. Z hlediska zákona o účetnictví metoda LIFO není dovolena a to z toho důvodu, že zmírňuje dopad inflace na zisk a proto ji daňové ani účetní předpisy nepovolují, viz [2].

2.7. Účtování zásob

O nakoupených zásobách je možno účtovat dvěma způsoby. Jde o volbu mezi **průběžným způsobem**, označovaný také jako způsob „A“ nebo **periodickým**, jinak označovaný také jako způsob „B“.

2.7.1. Průběžný způsob účtování zásob

Podstatou tohoto způsobu evidence zásob je soustředění všech nákladů vynaložených na pořízení zásob nákupem na majetkový účet. O nakoupených zásobách je účtováno na vrubu kalkulačního účtu 111 – Pořízení materiálu, resp. 131 – Pořízení zboží, kde je účtováno také o všech nákladech souvisejících s pořízením. Souvztažným účtem může být finanční účet nebo účet zúčtovacích vztahů. Poté je hodnota těchto zásob (oceněná pořizovací cenou) převedena na příslušný majetkový účet 112 – Materiál na skladě, resp. 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Zásoby se zaúčtují do provozních nákladů až při jejich skutečné spotřebě oceněné jednou z cen určenou pro ocenění zásob při vyskladnění (viz kapitola 2.6.). Při spotřebě zásob se použije příslušný nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu, resp. 504 – Prodané zboží nebo jiný nákladový účet se souvztažným zápisem na majetkový účet, kde je o zásobách účtováno a kam také byly převedeny z kalkulačního účtu.

Taková evidence zásob zajišťuje maximum informací pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Z účetnictví je možno zjistit v průběhu účetního období kdykoliv stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách a to na základě provedené inventarizace. Skutečný stav zásob je zjišťován pomocí fyzické inventury, který se

následně porovnává se stavem účetním. Inventarizace se provádí alespoň jedenkrát za rok a to při sestavování účetní závěrky. Výsledkem provedené inventury jsou inventarizační rozdíly, které jsou vymezeny v § 30, odst. 5 Zákona o účetnictví a také českém účetním standardu č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Inventarizačním rozdílem může být manko nebo přebytek a tyto rozdíly zjištěné při fyzické inventuře se musí zaúčtovat do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Manko je dle § 30, odst. 5 Zákona o účetnictví definováno, kdy skutečný stav je nižší než stav v účetnictví. U manka je nutné rozeznávat, zda se jedná o manko do normy přirozených úbytků či manko nad normu přirozených úbytků. Podle českého účetního standardu č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Jedná-li se o **manko do normy přirozených úbytků**, účtuje se o něm, jakoby došlo ke spotřebě těchto zásob a to na vrub příslušného nákladového účtu a ve prospěch majetkového účtu zásob.

Hranice manka či škody, ať už se jedná o manko do normy přirozených úbytků nebo manko nad normu přirozených úbytků musí být stanovena ve vnitřní směrnici. Tato hranice by měla být stanovena tak, aby adekvátně odpovídala druhu zásoby u níž je možné např. běžné vypaření, seschnutí apod.

Je-li inventarizací zjištěno **manko nad normu přirozených úbytků**, zaúčtuje se na vrub nákladového účtu, kde je účtováno o manku z provozní činnosti a ve prospěch majetkového účtu zásob. Pro daňové účely je nutno toto manko z nákladů vyloučit.

Stejně tak je o inventarizačním přebytku, který je podle § 30, odst. 5 Zákona o účetnictví definován, kdy skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví, potřeba účtovat a to na vrub majetkového účtu zásob a ve prospěch výnosového účtu.

Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou

záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato změna možná vzhledem k charakteru druhu zásoby.

Příklad č. 9 – Účtování o nakoupených zásobách způsobem „A“

Účetní jednotka nakoupila na fakturu materiál od svého dodavatele, hotově zaplatila za provizi a k dopravě materiálu použila vlastní dopravní prostředek. Účetní jednotka je **plátcem DPH**. Počáteční stav zásoby materiálu na skladě je v hodnotě 5 000 Kč. Na konci účetního období bylo zjištěno u této zásoby materiálu manko do normy přirozených úbytků ve výši 3 500 Kč.

Účtování:

	Doklad	Text	Částka	Účtování
0.	ID	PS materiálu na skladě	5 000 Kč	112 / 701
1.	FAP	Dodavatelská faktura za materiál, DPH 20 %	20 000 Kč	111 / 321
			4 000 Kč	343 / 321
2.	VPD	Hotově zaplacená provize	1 200 Kč	111 / 211
3.	ID	Doprava vlastním dopravním prostředkem	2 000 Kč	111 / 622
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury za materiál	24 000 Kč	321 / 221
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	23 200 Kč	112 / 111
6.	V	Spotřeba materiálu	23 200 Kč	501 / 112
7.	V	Manko do normy přirozených úbytků	3 500 Kč	501 / 112
8.	ID	Převod KS zásob materiálu do rozvahy	1 500 Kč	702 / 112

2.7.2. Periodický způsob účtování zásob

Periodický způsob účtování zásob nezajišťuje průběžné záznamy o pohybu zásob na majetkových účtech, ale nakoupené zásoby se účtují ihned do spotřeby na nákladové účty 501 – Spotřeba materiálu, resp. 504 – Prodané zboží se souvztažným finančním účtem nebo účtem zúčtovacích vztahů, bez ohledu na to, zda skutečně došlo ke spotřebě dané zásoby. Tento způsob účtování o zásobách je používán v případě, kdy není potřeba mít v průběhu účetního období informace o stavu zásob v účetnictví, tzn. neúčtuje se o příjemkách a výdejkách zásob do spotřeby, nepoužívají se kalkulační účty 111 – Pořízení materiálu, resp. 131 – Pořízení zboží. Skutečný stav zásob se zjišťuje až na konci účetního období na základě

inventarizace fyzickou inventurou a porovnává se se stavem účetním a také se na konci účetního období musí převést počáteční stavy zásob z majetkových účtu, kde jsou evidovány, do nákladů a následně potom převést konečný stav zásob do rozvahy.

Tento způsob účtování je možné použít pouze v případě, že je zajištěno průkazné vedení evidence zásob tak, že bude možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle Zákona o účetnictví.

Při uzavírání účetních knih se zjištěné inventarizační rozdíly charakteru manka a škody zaúčtují na vrub nákladů a ve prospěch příslušného majetkového účtu zásob. Inventarizační přebytky se účtují na vrub majetkového účtu zásob a ve prospěch výnosového účtu.

Příklad č. 10 – Účtování o nakoupených zásobách způsobem „B“

Účetní jednotka nakoupila na fakturu materiál od svého dodavatele, hotově zaplatila za provizi a k dopravě materiálu použila vlastní dopravní prostředek. Účetní jednotka je **plátcem DPH**. Počáteční stav zásoby materiálu na skladě je v hodnotě 5 000 Kč. Na konci účetního období bylo zjištěno u této zásoby materiálu manko do normy přirozených úbytků ve výši 3 500 Kč.

Účtování:

	Doklad	Text	Částka	Účtování
0.	ID	PS materiálu na skladě	5 000 Kč	112 / 701
1.	FAP	Dodavatelská faktura za materiál, DPH 20 %	20 000 Kč	501 / 321
			4 000 Kč	343 / 321 ³
2.	VPD	Hotově zaplacená provize	1 200 Kč	501 / 211
3.	ID	Doprava vlastním dopravním prostředkem	2 000 Kč	501 / 622
4.	VBÚ	Úhrada dodavatelské faktury za materiál	24 000 Kč	321 / 221
5.	ID, V	Převod počátečního stavu zásob do spotřeby	5 000 Kč	501 / 112
6.	P, ID	Zúčtování KS zásoby dle skladové evidence	5 000 Kč	112 / 501
7.	ID, V	Manko do normy přirozených úbytků	3 500 Kč	501 / 112
8.	ID	Převod KS zásob do rozvahy	1 500 Kč	702 / 112

³ V případě, že by účetní jednotka nebyla plátcem DPH, bude o DPH účtováno na kalkulačním účtu a stane se tak součástí pořizovací ceny zásob.

3. SPECIFIKA ZÁSOb VLASTNÍ VÝROBY

3.1. Charakteristika zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby jsou výsledkem výrobní činnosti podniku. Vznikají přeměnou ostatních majetkových složek podniku a do okamžiku prodeje jsou součástí majetku podniku. Podnik si tyto zásoby sám vyrábí a také oceňuje. Zásoby vlastní výroby se člení do těchto skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary,
- hotové výrobky,
- zvířata.

Nedokončená výroba (účet 121 – Nedokončená výroba) jsou produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, ale nejsou dosud hotovým výrobkem ani polotovarem. Nedokončená výroba bývá často také neoprávněně spojována pouze s výrobní činností, ale pod pojem nedokončená výroba je zařazena také i produkce nehmotného charakteru, např. rozpracované služby, nedokončené duševní výkony apod. Nedokončená výroba může vznikat i v jiných oblastech než jen ve výrobní činnosti a to např. v opravárenské činnosti, projekční činnosti nebo také v oblasti služeb, viz [2].

Polotovary (účet 122 – Polotovary) jsou odděleně evidované produkty, které neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu výrobní jednotky, viz [2].

Hotové výrobky (účet 123 – Výrobky) obsahují věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky a účetní jednotka převádí tyto vyrobené produkty do svých prodejen, viz [5].

Zvířata (účet 124 – Zvířata) patří také mezi zásoby vlastní výroby, neboť se může jednat o zvířata vlastního chovu, ale mohou být také nakupovaná za účelem vlastního chovu.

Patří zde: mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožesšinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm.

3.2. Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se dle § 25, odst. 1, písm. d) Zákona o účetnictví oceňují vlastními náklady, s výjimkou nakupovaných zvířat, které se oceňují pořizovací cenou.

S oceňováním zásob vlastní výroby souvisí také pojem kalkulace. Kalkulací se označuje činnost, při níž se stanovují (v předběžných kalkulacích) nebo také zjišťují (ve výsledných kalkulacích) náklady a z nich vyplývající ceny na přesně stanovenou jednotku výkonů, tedy na kalkulační jednici.

Kalkulační jednice představuje přesně specifikovanou jednotku výkonů daného podniku, čímž může být výrobek nebo může mít také charakter služby a je vymezena měrnou jednotkou (kus, kg, m, hod. apod.).

Předmětem kalkulace v podniku jsou přesně specifikované kalkulační jednice a tím mohou být:

- **odbytové výkony**, které jsou určeny pro externí zákazníky nebo
- **vnitropodnikové výkony**, které plní charakter služeb a spotřebovávají se uvnitř podniku, např. doprava, výroba energie, doprava hotových výrobků, polotovarů určené pro vlastní potřebu podniku, viz [1].

Kalkulace je tvořena kalkulačním systémem, který tvoří soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. Z časového hlediska může být kalkulace rozdělena na:

- předběžnou a
- výslednou.

Předběžná kalkulace se sestavuje před zahájením výrobního procesu a jejím obsahem jsou předběžně stanovené náklady na kalkulační jednici. Při stanovení nákladů vychází z technickohospodářských norem. Tato kalkulace se člení na kalkulaci:

- propočtovou,
- operativní,

- plánovou.

Výsledná kalkulace je završením celé kalkulační soustavy. Sestavuje se po dokončení výrobního procesu a funguje jako kontrolní nástroj všech předběžných kalkulací.

Ve vztahu k vyráběným výkonům je nutné rozeznávat členění nákladů na:

- přímé a
- nepřímé.

Přímé náklady jsou takové náklady, které byly vynaloženy na výrobu zásob vlastní výroby a dají se přímo a přesně stanovit na jednotku výkonu, tedy kalkulační jednici. Mění se přímo úměrně s objemem výroby. Mezi přímé náklady patří náklady jednicové, protože jsou vyvolány přímo příslušnou kalkulační jednicí. Do přímých nákladů patří především:

- **přímý materiál**, kterým se rozumí základní materiál použitý při výrobě a přechází do hodnoty výrobku přímo,
- **přímé mzdy** výrobních dělníků za odpracovaný čas na výrobku,
- **ostatní přímé náklady**, které vznikají při výrobě zásoby vlastní výroby, např. pojistné podniku z přímých mezd.

Nepřímé náklady jsou takové náklady, které slouží k zajištění a doplnění výrobního procesu. Nepřímé náklady se naopak vztahují k více druhům výrobkům či službám a nelze je tedy stanovit přímo na jednotku výkonu, ale pouze na skupinu těchto vyráběných výrobků či poskytovaných služeb pomocí rozvrhových základů. Jejich rozpočtování je složitější než u přímých nákladů, protože vztah přímé úměrnosti k objemu výroby zde neexistuje. Zjištěné celkové nepřímé náklady za určité období se potom rozvrhnou na jednotlivé druhy výkonů. Částka se určuje podle skutečné výše nákladů nebo nákladů předem stanovených podle předběžných kalkulací. Nepřímé náklady se označují také jako režijní a patří mezi ně:

- **výrobní režie**, která vzniká při výrobě ve výrobním středisku, např. odpisy strojů, spotřebovaná energie,
- **správní režie**, která vzniká při výrobě ve správě podniku jako celku, např. odpisy správních budov, náklady na výpočetní techniku a
- **odbytová režie**, která vzniká v souvislosti se skladováním, propagací, expedicí a prodejem zásob vlastní výroby, viz [1].

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány na bázi vlastních nákladů, kterými jsou zmíněné přímé a nepřímé náklady. Podle § 49 odst. 5 Provděcí vyhlášky mohou být odchýlně oceňovány zásoby vlastní výroby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- v malosériové, kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a případě, že výrobní cyklus přesahuje 12 měsíců výjimečně i správní režii.

S délkou výrobního cyklu stoupá i úroveň ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

V případě ocenění zásob vlastní výroby vlastními náklady se pro ocenění používá kalkulační vzorec, pomocí něhož se rozpočítávají vynaložené náklady na kalkulační jednotici. Skladba položek kalkulačního vzorce je závislá na druhu činnosti a její organizace a měl by být zvolen tak, aby co nejvíce vyhovoval konkrétním podmínkám. Podle druhu nákladů se rozlišují dva typy kalkulací:

- kalkulace neúplných nákladů – výkonům se přičítá jen část nákladů a to část variabilní,
- kalkulace úplných nákladů tzv. absorpční kalkulace – ukazuje vztah všech spotřebovaných nákladů k příslušné kalkulační jednotici, viz [1].

Kalkulační vzorec neúplných nákladů:

Tržní cena

- přímý materiál
- přímé mzdy
- ostatní přímé náklady
- variabilní část režie, týkající se daného výrobku

Příspěvek na úhradu za období

Kalkulační vzorec úplných nákladů:

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

Správní režie

Vlastní náklady výkonu

Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

Zisk

Prodejní cena

Metody kalkulace

Pomocí různých metod kalkulace se zjišťuje výše nákladů připadající na kalkulační jednici, ať už v předběžné nebo výsledné kalkulaci. Stanovení přímých nákladů, resp. jednicových nákladů na kalkulační jednici je jednodušší než stanovení nepřímých nákladů resp. režijních nákladů, neboť u přímých nákladů je vztah příčinné souvislosti a proto je možné tyto náklady přímo stanovit na kalkulační jednici podle norem spotřeby ekonomických zdrojů v předběžné kalkulaci, ve výsledné jde o skutečnou spotřebu takových zdrojů.

Nepřímé náklady, resp. režijní náklady není možné přímo stanovit na kalkulační jednici a ani zde neexistuje vztah příčinné souvislosti. Tyto náklady vznikají při výrobě celého sortimentu výkonů v daném podniku a je nutno je kalkulační jednici přičíst nepřímě, vztah příčinné souvislosti je zde nahrazen rozvrhovými základnami. Pro kalkulování jsou k dispozici tyto metody kalkulace:

a) v nesdružených výroбах⁴:

- metoda kalkulace dělením,
- metoda kalkulace dělením pomocí poměrových čísel,
- metoda kalkulace přírážkové,

⁴ **Nesdružená výroba** – výroba, při níž se produkuje více různých druhů výrobků, vyrábějí se samostatně různou technologií, na různém výrobním zařízení a obvykle jsou používány i jiné výchozí materiály.

b) ve sdružených výroбах⁵:

- metoda kalkulace odčítací,
- metoda kalkulace rozčítací, viz [1].

Metoda kalkulace dělením

Tato metoda kalkulace je nejjednodušší ve stanovení nepřímých nákladů na kalkulační jednici a uplatňuje se v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou, kde se vyrábí pouze jeden druh výrobku. Přímé náklady se zjistí z norem a nepřímé náklady se zjistí podílem celkových režijních nákladů a plánovaným množstvím výkonů, viz [1].

Příklad č. 11 – Stanovení výrobní a správní režie na kalkulační jednici metodou kalkulace dělením

Dřevozpracující podnik se zabývá výrobní činností. V měsíci lednu plánuje vyrobit 1 500 kusů výrobků. Výše výrobní režie je rozpočtovaná v částce 36 000 Kč a správní režie v částce 9 000 Kč.

$$\text{Výpočet výrobní režie} = \frac{36\,000 \text{ Kč}}{1\,500 \text{ ks}} = 24 \text{ Kč / ks}$$

$$\text{Výpočet správní režie} = \frac{9\,000 \text{ Kč}}{1\,500 \text{ ks}} = 6 \text{ Kč / ks}$$

Metoda kalkulace dělením pomocí poměrových čísel

Metoda kalkulace dělením pomocí poměrových čísel se považuje za zvláštní typ metody kalkulace dělením, uplatňuje se v homogenní výrobě s jedním druhem výrobku, ale s tím rozdílem, že výrobky se od sebe liší jedním technickým parametrem, např. rozměrem, velikostí apod. Jeden výrobek, zpravidla ten, který je ve výrobě podle významu nebo množství rozhodující, je zvolen za základní a je mu přiřazeno poměrové číslo 1. Na tento výrobek se přepočte výroba všech ostatních výrobků pomocí poměrových čísel, viz [1].

⁵ **Sdružená výroba** – výroba, kdy z jedné suroviny vzniká postupně několik výrobků a nelze zpravidla ovlivnit vzájemný poměr objemů takto vzniklých výrobků.

Příklad č. 12 – Stanovení výrobní režie na jeden výrobek metodou kalkulace dělením pomocí poměrových čísel

Dřezpracující podnik vyrábí tři druhy výrobků (A, B, C), které jsou vyrobeny ze stejného materiálu, ale liší se rozměrem. Za základní se považuje výrobek A. Výrobky mají dané rozměry: A = 10 cm, B = 13 cm, C = 16 cm. Plánuje se vyrobit 14 000 kusů výrobku A, 12 000 kusů výrobku B a 10 000 kusů výrobku C. Rozpočtovaná výrobní reжіe je ve výši 957 600 Kč. Poměrová čísla jsou zvolena podle velikosti výrobku k výrobku, který byl zvolen jako základní.

Výrobek	Poměrové číslo	Přepočet	Rozdělení nákladů	Náklad na 1 výrobek
A	1 (100 %)	14 000 x 1 = 14 000	14 000 x 21 = 294 000	21 x 1 = 21 Kč
B	1,3 (130 %)	12 000 x 1,3 = 15 600	15 600 x 21 = 327 600	21 x 1,3 = 27,30 Kč
C	1,6 (160 %)	10 000 x 1,6 = 16 000	16 000 x 21 = 336 000	21 x 1,6 = 33,60 Kč
x	x	45 600	957 600 Kč	x

$$\text{Výpočet pro rozpočtování výrobní reжіe na jednu přepočtenou jednici} = \frac{957\,600}{45\,600} = 21 \text{ Kč}$$

Metoda přírážkové kalkulace

Metoda přírážkové kalkulace se využívá ve výrobních podnicích s heterogenní výrobou, kdy jsou produkovány různorodé výkony, které vyvolávají v jednotlivých kalkulačních položkách různou výši nákladů a především nestejnoměrně zatěžují výrobní zařízení. Vzniklé režijní náklady je proto nutné přičíst kalkulačním jednicím v takové míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Režijní náklady se kalkulačním jednicím přičítají nepřímo a to pomocí zvolených rozvrhových základů.

Zvolená rozvrhová základna by měla vyhovovat určitým požadavkům mezi které patří především:

- měla by to být veličina, k níž mají rozvrhované náklady v maximální míře vztah příčinné souvislosti z hlediska jejich celkové výše a změn,
- měla by být dostatečně velká, aby malé výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily nadměrné výkyvy v rozvrhových základnách na kalkulační jednici,
- poměr mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými náklady by měl být relativně stálý, v tom případě by mezi nimi existovala proporcionalita,

- rozvrhová základna by měla být jednoduchá a snadno zjistitelná a kontrolovatelná, viz [1].

Rozvrhová základna může být **peněžní**, např. přímé mzdy, přímý materiál, součet přímých mezd a materiálu (přímé náklady), vlastní náklady výroby nebo **naturální**, např. strojové hodiny, normohodiny práce výrobních dělníků. Režijní náklady se stanoví na kalkulační jednici pomocí **režijní přírážky v %** (je-li peněžní) nebo **režijní sazby v Kč** (je-li naturální) ze zvolené rozvrhové základny.

Výpočet režijní přírážky v %

Při výpočtu režijní přírážky je nejprve nutné zjistit rozvrhovou základnu na celý objem výroby v peněžních jednotkách. Pomocí vzorce se vypočte výše režijní přírážka v %, na základě které se rozpočte výše režijních nákladů v Kč připadající na kalkulační jednici.

Vzorec pro výpočet režijní přírážky:

$$\text{režijní přírážka} = \frac{\text{rozpočtovaná režie za období}}{\text{rozvrhová základna}} \times 100$$

Výpočet režijní sazby v Kč

Při výpočtu režijní sazby se naopak vypočte rozvrhová základna na celý objem výroby v naturálních jednotkách. Podle vzorce se vypočte režijní sazba v Kč připadající na naturální jednotku a nakonec se rozpočítají režijní náklady v Kč na kalkulační jednici.

Vzorec pro výpočet režijní sazby:

$$\text{režijní sazba} = \frac{\text{rozpočtovaná režie}}{\text{rozvrhová základna}}$$

Příklad č. 13 – Rozpočtování výrobní režie s využitím přírážkové kalkulace, rozvrhová základna je peněžní

Dřevozpracující podnik vyrábí dva druhy výrobků (A, B). Na tyto výrobky jsou potřebné tyto přímé náklady: výrobek A – přímý materiál 340 Kč a přímé mzdy 230 Kč, výrobek B – přímý materiál 420 Kč a přímé mzdy 270 Kč. Společná výrobní režie se

rozpočtuje ve výši 60 000 Kč. Podnik má v plánu vyrobit 700 kusů výrobku A a 600 kusů výrobku B. Rozvrhovou základnou jsou přímé mzdy. Vypočítané hodnoty se budou zaokrouhlovat matematicky na jedno desetinné číslo.

$$\text{Výpočet rozvrhové základny} = (700 \times 230) + (600 \times 270) = 161\,000 + 162\,000 = 323\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Výpočet režijní přirážky výrobní režie} = \frac{60\,000}{323\,000} \times 100 = 18,6 \% \text{ k přímým mzdám}$$

$$\text{Výrobní režie na výrobek A} = (230 \times 18,6) / 100 = \mathbf{42,80 \text{ Kč}}$$

$$\text{Výrobní režie na výrobek B} = (270 \times 18,6) / 100 = \mathbf{50,20 \text{ Kč}}$$

Příklad č. 14 – Rozpočtování výrobní režie s využitím přírážkové kalkulace, rozvrhová základna je naturální

Dřezozpracující podnik vyrábí dva druhy různorodých výrobků (A, B). Výrobek A spotřebuje 4 strojové hodiny a výrobek B 2 strojové hodiny. Je v plánu vyrobit 700 kusů výrobku A a 600 kusů výrobku B. Výrobní režie se rozpočtuje ve výši 60 000 Kč. Rozvrhovou základnou jsou strojové hodiny.

$$\text{Výpočet rozvrhové základny} = (700 \times 4) + (600 \times 2) = 2\,800 + 1\,200 = 4\,000 \text{ strojových hodin}$$

$$\text{Výpočet režijní sazby na jednu strojovou hodinu} = \frac{60\,000}{4\,000} = 15 \text{ Kč}$$

$$\text{Výrobní režie na výrobek A} = 4 \times 15 = \mathbf{60 \text{ Kč}}$$

$$\text{Výrobní režie na výrobek B} = 2 \times 15 = \mathbf{30 \text{ Kč}}$$

Metoda odčítací kalkulace

Metoda odčítací kalkulace se používá ve výroбах, kde vzniká jeden hlavní a několik vedlejších výrobků. Hlavní i vedlejší výrobky vznikají v tomtéž výrobním procesu a je tedy nemožné zjistit náklady na výrobu každého produktu samostatně. Postupuje se tak, že od celkových nákladů se odečtou náklady (ceny) vedlejších výrobků a tak se zjistí náklady na hlavní výrobek, viz [1].

Příklad č. 15 – Odčítací kalkulace aplikovaná na výrobní činnost podniku

Výrobní podnik při zpracování jednoho kilogramu výchozí suroviny získá kromě hlavního výrobku A ještě dva vedlejší výrobky (B, C). Náklady na zpracování činí 1 000 Kč. Výtěžnost získaných výrobků a prodejní ceny vedlejších výrobků ukazuje následující tabulka:

Výrobek	Výtěžnost	Prodejní cena (Kč / kg)	Přepočet ceny
Hlavní výrobek A	0,4 kg	x	x
Vedlejší výrobek B	0,2 kg	250 Kč	50 Kč
Vedlejší výrobek C	0,4 kg	330 Kč	132 Kč

Výpočet nákladů na hlavní výrobek A = $1\,000 - (50 + 132) = 1\,000 - 182 = 818$ Kč

Metoda rozčítací kalkulace

Metoda rozčítací kalkulace se využívá ve výrobě, kdy se z výchozí suroviny vyrábí více výrobků, které lze všechny označit hlavní. Kalkulace jednotlivých výrobků se pak vypočtou z celkových nákladů podle zvolených poměrových čísel (technických koeficientů), jimiž mohou být veličiny vyznačující určitou společnou kvalitativní stránku výrobků. Koeficienty jsou odvozeny od poměru užitných (technických) hodnot jednotky jednotlivých veličin. Jednotlivé metody pro rozpočítání nákladů sdružených výkonů na jednotlivé výrobky se v zásadě liší tím, jaký druh technického koeficientu je pro propočet použit. Pro rozpočítávání nákladů se mohou použít metody:

- založené na měření fyzických veličin (hmotnost, objem apod.),
- založené na alokaci nákladů sdružených výkonů v závislosti na tržní ceně hlavních výrobků, viz [1].

Příklad č. 16 – Rozčítací kalkulace aplikovaná na výrobní činnosti podnik

Výrobní podnik vyrábí dva druhy výrobků (A, B). Výrobek A vyrábí v objemu 230 kg a prodejní cena vyrobeného množství je ve výši 29 900 Kč. Výrobek B vyrábí v objemu 180 kg a prodejní cena vyrobeného množství je ve výši 14 400 Kč. Celkové náklady výroby jsou ve výši 37 000 Kč. Výsledky se budou zaokrouhlovat matematicky na čtyři desetinná místa.

Výpočet hodnoty vyrobeného množství oceněné prodejní cenou = $29\,900 + 14\,400$
= 44 300 Kč

$$\text{Výpočet hodnoty nákladů připadající 1 Kč prodejní ceny} = \frac{37\,000}{44\,300} = 0,8352$$

Výrobek	Náklady výroby (v Kč)	
	na objem produkce	na 1 kg
A	$29\,900 \times 0,8352 = 24\,972,50 \text{ Kč}$	108,60 Kč
B	$14\,400 \times 0,8352 = 12\,026,90 \text{ Kč}$	66,80 Kč
Celkem	36 999,40 Kč	x

3.3. Účtování o zásobách vlastní výroby

Stejně jako zásoby nakupované, tak i zásoby vlastní výroby je možné účtovat dvěma způsoby a je možné užít **způsob průběžný**, označovaný také jako způsob „A“ nebo **periodický**, označovaný také jako způsob „B“.

3.3.1. Průběžný způsob účtování

Účetní jednotka v průběhu účetního období účtuje o všech přírůstcích a úbytcích zásob vlastní výroby, které oceňuje vlastními náklady. Při výrobě takových zásob jsou spotřebovávány určité vstupy a transformace takových zásob je účtována v zásadě jako snížení aktiv (nebo zvýšení pasiv s následným snížením aktiv) a vznik nákladů. Vytvořené produkty vlastní činností zvyšují hodnotu aktiv a majetku podniku vůbec. Pro zásoby vlastní výroby jsou vytvořeny účty v účtové třídě 1 a výnosové účty v účtové třídě 6, kde se účtuje pouze o přírůstcích a úbytcích těchto zásob:

121 – Nedokončená výroba,

122 – Polotovary vlastní výroby,

123 – Výrobky,

124 – Zvířata,

611 – Změna stavu nedokončené výroby,

612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby,

613 – Změna stavu výrobků,

614 – Změna stavu zvířat.

Přírůstky těchto zásob se účtují na vrub majetkového účtu účtové skupiny 12 a ve prospěch výnosového účtu účtové skupiny 61. Úbytky zásob v případě prodeje se účtují na stejné účty, ale s opačným zápisem, tedy na vrub účtu účtové skupiny 61 a ve prospěch majetkového účtu zásob účtové skupiny 12. Byly-li při inventarizaci zjištěny inventarizační rozdíly je nutné o nich také účtovat (viz kapitola 2). Manko do normy přirozených úbytků se účtuje stejně jako úbytek těchto zásob. Bylo-li při inventarizaci zjištěno manko nad normu přirozených úbytků, bude o něm účtováno na nákladový účet 549 – Manka a škody se souvztažným zápisem na majetkový účet zásob účtové skupiny 12. Pro daňové účely je nutné toto manko z nákladů vyloučit. O přebytku bude účtováno na vrub majetkového účtu zásob účtové skupiny 12 a ve prospěch výnosového účtu účtové skupiny 61.

Příklad č. 17 – Oceňování a účtování hotového výrobku

Společnost ABC, **neplátce DPH**, se zabývá výrobní činností a vyrábí jeden druh výrobku. Ocenění hotového výrobku se provádí na základě předběžné kalkulace a bude oceněn v přímých nákladech. Zásoby vlastní výroby se účtují způsobem „A“. Počáteční zásoba na skladě hotových výrobků je 100 kusů. V měsíci lednu bylo vyrobeno 500 kusů výrobků a bylo prodáno 450 kusů po 550 Kč.

Předběžná kalkulace výrobku:	
Přímý materiál (0,3 kg po 90 Kč)	27 Kč
Přímé mzdy (2 hodiny po 48,10 Kč)	96,20 Kč
Ostatní přímé náklady (pojistné podniku z mezd 34 %)	32,70 Kč
Celkem	155,90 Kč

	Doklad	Text	Výpočet	Účtování
0.	ID	PS hotových výrobků na skladě	$100 \times 155,90 = 15\,590 \text{ Kč}$	123 / 701
1.	P	Přírůstek výrobků na skladě	$500 \times 155,90 = 77\,950 \text{ Kč}$	123 / 613
2.	V	Úbytek výrobků ze skladu	$450 \times 155,90 = 70\,155 \text{ Kč}$	613 / 123
3.	FAV	Prodej výrobků odběratelům	$450 \times 550 = 247\,500 \text{ Kč}$	311 / 601
4.	ID, P	Ve skladu hotových výrobků byl zjištěn přebytek, 10 ks	$10 \times 155,90 = 1\,559 \text{ Kč}$	123 / 613
5.	ID	Převod KS do rozvahy	$160 \times 155,90 = 24\,944 \text{ Kč}$	702 / 123

Na skladě zůstane zásoba ve výši 160 kusů výrobků po 155,90 Kč.

3.3.2. Periodický způsob účtování

Periodický způsob účtování zásob vlastní výroby se od průběžného způsobu účtování liší tím, že se v průběhu účetního období neprovádí žádné účetní zápisy na účty v účtové skupině 12, ale veškeré vynaložené náklady na výrobu takových zásob se účtují přímo na nákladové účty účtové třídy 5. Při uplatnění tohoto způsobu účtování je však nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. Při uzavírání účetních knih se potom počáteční stavy zásob vlastní výroby zaúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 převedou na vrub příslušných výnosových účtů účtové skupiny 61 a zároveň dojde k zúčtování konečného stavu zásob na skladě dle skladové evidence.

Byly-li na konci účetního období na základě provedené inventarizace zjištěné inventarizační rozdíly (viz kapitola 2) je nutné o nich i v případě periodického způsobu účtování zásob vlastní výroby také účtovat. Manko do normy přirozených úbytků bude účtováno na vrub účtu účtové skupiny 61 a ve prospěch účtu účtové skupiny 12. Manko nad normu přirozených úbytků bude účtováno na vrub účtu 549 – Manka a škody a ve prospěch účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby. Pro daňové účely je nutné manko z nákladů vyloučit. O přebytku bude účtováno na vrub účtu účtové skupiny 12 a ve prospěch účtu účtové skupiny 61. Poté je nutné převést konečný stav zásob do rozvahy.

Příklad č. 18 – Účtování o zásobách vlastní výroby periodickým způsobem

Společnost ABC, neplátce DPH, se zabývá výrobní činností a vyrábí jeden druh výrobku. Ocenění hotového výrobku se provádí na základě předběžné kalkulace a bude oceněn v přímých nákladech. Zásoby vlastní výroby se účtují způsobem „B“. Počáteční zásoba na skladě hotových výrobků je 100 kusů. V měsíci lednu bylo vyrobeno 500 kusů výrobků a bylo prodáno 450 kusů po 550 Kč.

	<i>Doklad</i>	<i>Text</i>	<i>Výpočet</i>	<i>Účtování</i>
0.	ID	PS hotových výrobku na skladě	$100 \times 155,90 = 15\,590 \text{ Kč}$	123 / 701
1.	P	Přírůstek výrobků na skladě dle skladové evidence	$500 \times 155,90 = 77\,950 \text{ Kč}$	Neúčtuje se
2.	V	Úbytek výrobků ze skladu	$450 \times 155,90 = 70\,155 \text{ Kč}$	Neúčtuje se
3.	FAV	Prodej výrobků odběratelům	$450 \times 550 = 247\,500 \text{ Kč}$	311 / 601
4.	ID	Převod PS hotových výrobků do spotřeby k 31.12.	$100 \times 155,90 = 15\,590 \text{ Kč}$	613 / 123
5.	P, ID	Zúčtování KS hotových výrobků dle skladové evidence	$150 \times 155,90 = 23\,385 \text{ Kč}$	123 / 613
6.	ID, P	Ve skladu hotových výrobků zjištěn přebytek, 10 ks	$10 \times 155,90 = 1\,559 \text{ Kč}$	123 / 613
7.	ID	Převod KS do rozvahy	$160 \times 155,90 = 24\,944 \text{ Kč}$	702 / 123

Na skladě zůstane zásoba ve výši 160 kusů výrobků po 155,90 Kč.

4. PROBLEMATIKA ZÁSOB VLASTNÍ VÝROBY VE SPOLEČNOSTI XYZ

4.1. Charakteristika společnosti XYZ

Společnost XYZ byla založena jedním společníkem v roce 1991, ale její samotný vznik se datuje až v roce 1992. Navazuje na třicetiletou tradici výroby potravinářských strojů pro konzervářský průmysl, která byla zahájena již v roce 1973. Je jednou z typů kapitálových obchodních společností a z hlediska právní formy se jedná o společnost s ručením omezeným. Tato společnost je zapsána povinně v obchodním rejstříku. Základní kapitál je tvořen vkladem jednoho společníka a činí 100 000 Kč (má tedy 100 % podíl) a to z toho důvodu, že společnost byla zakládána v době, kdy výše základního kapitálu měla dosáhnout pouze této hodnoty. Společnost vede jednatel, který zastává také funkci obchodního ředitele. Jde o výrobní podnik, jehož předmětem činnosti je **výroba strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví**.

Filozofie prodeje společnosti je založena na dlouhodobé spolupráci. Cílem není vysoký zisk u jedné zakázky, ale oboustranně výhodná spolupráce a dlouhodobé partnerství se zákazníky.

Společnost XYZ nevyrábí stroje a zařízení jen pro domácí trh, ale i pro zahraniční trh a v současné době jsou tyto stroje a zařízení v provozu také v Rusku, Slovenské republice, Číně, Ukrajině, Kazachstánu, Rumunsku a Etiopii.

4.2. Organizační struktura společnosti XYZ

Organizační struktura je v podniku důležitá. Od dobře sestavené organizační struktury se odvíjí správné fungování, plnění stanovených cílů a úkolů. Každý podnik je jedinečný a podle jeho předmětu činnosti se utváří také organizační struktura, která bude vyhovovat podmínkám pro jeho správný chod.

Společnost XYZ je určitě také jedinečným podnikem a její organizační struktura se bude lišit od organizačních struktur jiných podniků. Společnost XYZ má **formální**

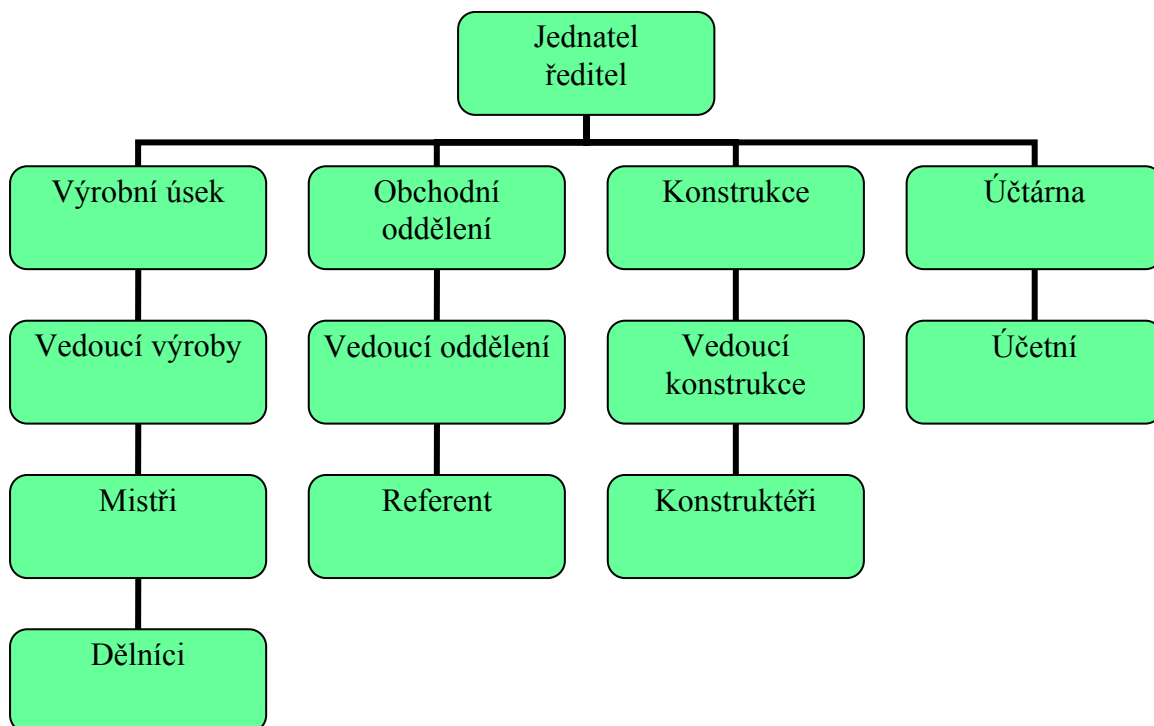
organizační struktura, neboť je zde jednoznačně dána nadřízenost a podřízenost organizačních jednotek, odpovědnost a pravomoc jednotlivých vedoucích oddělení, kteří rozhodují o všech záležitostech společnosti, za plynulý chod na svém oddělení a za plnění předem vymezené soustavy cílů a úkolů.

Pracovníci se na odděleních sdružují podle podobnosti úkolů, dovedností a aktivit. Organizační struktura je charakterizována pomocí organizačního řádu a graficky je zachycena v organizačním schématu.

Společnost XYZ vede jednatel, který je zároveň ředitelem a jsou mu podřízena čtyři oddělení a každé z nich má svého vedoucího:

- výrobní úsek,
- obchodní oddělení,
- konstrukce,
- účtárna.

Schéma č.: 4.1. – **Organizační struktura společnosti XYZ**



Z hlediska počtu zaměstnanců jde o **malý podnik**, neboť průměrný počet zaměstnanců se pohybuje okolo 55 počtu osob, z toho jeden řídící pracovník.

Společnost XYZ má dobře sestavenou organizační strukturu, neboť je zde dána přímá nadřízenost a podřízenost, každý vedoucí zodpovídá za plnění předem stanovené soustavy úkolů a cílů na svém oddělení a pracovníci se na odděleních sdružují podle svých aktivit a zadáných úkolů. Domnívám se, že takto uspořádaná organizační struktura je plně dostačující pro správný chod společnosti XYZ.

4.3. Výrobní činnost

Společnost XYZ je výrobním podnikem, výroba představuje 90 % veškeré činnosti a zbylých 10 % tvoří služby. Hlavním předmětem činnosti je výroba a prodej strojů a zařízení pro určitá hospodářská odvětví, ale především se zaměřuje na výrobu pro konzervářský průmysl.

Stroje a zařízení jsou vyráběny z nerezavějící oceli. Konstrukční řešení, na jejichž podkladech se stroje a zařízení vyrábí, jsou vlastní. Tomu odpovídá také to, že společnost disponuje vlastní konstrukční kanceláří, která vyvinula již celkem 78 strojů pro potravinářský průmysl.

Mezi hlavní materiály použité k výrobě patří nerezové plechy, kulatiny, spojovací materiál a různé elektromateriály. Materiály jsou nakupovány od více dodavatelů a společnost vybírá dodavatele podle cenové nabídky, ale rozhodující je především kvalita materiálu, a proto jsou vyžadovány také atesty. Pomocné látky použité k výrobě jsou také nakupovány, neboť výroba takového materiálu by byla drahá (nejedná se o sériovou výrobu), protože se ho spotřebuje pouze několik kusů.

Výrobní program pro konzervářství je tvořen desítkami vyráběných strojů a zařízení mezi které patří:

- linky pro konzervování ovoce a zeleniny do skleněných obalů,
- linky na výrobu a plnění kečupu,
- vynášecí pračky,
- kartáčové pračky,

- vynášecí a třídící dopravníky,
- kostkovačky ovoce a zeleniny,
- akumulární rotační stoly,
- vakuové plniče,
- tunelové sterilátory
- a stroje na zakázku.

Výrobní program není naplněn jen výrobou strojů a zařízení pro konzervářský průmysl, ale společnost vyrábí také náhradní díly k těmto strojům, které jsou vyráběny nejen pro tyto stroje a zařízení, ale vyrábí se také samostatně a jsou určeny i běžně k prodeji. Patří zde:

- nože,
- řetězy k dopravníkům.

Společnost mění výrobní program podle požadavků trhu, ekonomických výsledků a nových technických poznatků.

Podle stupně mechanizace převládá **ruční i mechanizovaná výroba**, neboť stroje jsou vyráběny pomocí speciálních strojů, ale zároveň je potřeba také práce dělníků, kteří stroje nejen obsluhují, ale zkompletují je a stávají se tak z nich hotové výrobky, které mohou být následně prodány konečným zákazníkům. Dle počtu vyráběných výrobků jde o **kusovou výrobu**, protože stroje a zařízení jsou převážně vyráběny na zakázku, s výjimkou výroby náhradních dílů, které jsou vyráběny i na sklad. Náhradní díly jsou na skladě pouze v několika desítkách kusech a proto není možné tuto výrobu označit jako sériovou, neboť se vyrábí nepravidelně, případně podle potřeby na zakázku.

4.4. Oceňování ve společnosti XYZ

Společnost XYZ rozlišuje dva druhy zásob a od toho se odvíjí také způsob oceňování, který uplatňuje u těchto zásob:

- nakupované zásoby,
- zásoby vlastní výroby.

Nakupované zásoby, mezi které patří materiál potřebný k výrobě, pomocné látky, jako jsou šrouby různých rozměrů a tvarů a mazací oleje, jsou oceňovány **pořizovací cenou**, tj. cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady, mezi které společnost řadí: clo, dopravné, poštovné, provize a také pojištění při přepravě materiálu. Společnost vede pro tyto zásoby přepočtové tabulky, aby mohla tyto zásoby převést na takové fyzikální jednotky, které jí vyhovují pro vyskladnění těchto zásob, např. materiál nakupuje v kg, ale vyskladňován je již m^2 , stejně tak šrouby jsou nakupovány po kg, ale vyskladňovány jsou v kusech. Dochází-li tedy k vyskladnění takových zásob z důvodu spotřeby a i přesto, že se jedná často o drobný materiál (např. šrouby) oceňují se skladovou cenou, tzn. cenou, za jakou byly zásoby nakoupeny, tak budou také vyskladněny.

Zásoby vlastní výroby, tím jsou vyráběné stroje, zařízení a náhradní díly jsou oceňovány **vlastními náklady**.

Kalkulace, na základě níž se zjišťují spotřebované náklady na výrobu strojů a zařízení, se provádí po jejich dokončení, kdy se z něj stávají hotové výrobky určené k prodeji. Vychází se ze skutečných nákladů a sestavuje se tedy až **výsledná kalkulace**. Spotřebovaný materiál potřebný k výrobě se přesně eviduje do výdejky materiálu, který se váže ke konkrétnímu vyráběnému stroji nebo zařízení. Dále se eviduje spotřebovaný druh materiálu a jeho spotřebované množství, které se ocení způsobem, který si společnost XYZ stanovila ve své vnitropodnikové směrnici, tedy skladovou cenou. Stejným způsobem se přesně eviduje práce dělníků do výkazů práce, kteří se podíleli na výrobě.

Výrobní program tvoří pouze výroba nedokončené výroby a hotových výrobků, polotovary zde vůbec nevznikají, proto i oceňování bude zaměřeno pouze na tyto dva druhy zásob vlastní výroby.

Nedokončené výrobky, bez ohledu na délku výrobního cyklu, jsou oceňovány na úrovni přímých nákladů.

Přímý materiál

Přímé mzdy

Ostatní přímé náklady

Σ přímých nákladů k ocenění nedokončených výrobků

Hotové výrobky jsou oceňovány na úrovni úplných vlastních nákladů výkonu.

Přímý materiál

+ přímé mzdy

+ ostatní přímé náklady

+ režijní náklady

Σ vlastních nákladů k ocenění hotových výrobků

Společnost XYZ nerozlišuje při rozpočtování režijních nákladů: výrobní, správní ani odbytovou režii, ale pouze rozpočítává podíl všech režijních nákladů připadající na jeden hotový výrobek. Při stanovení režijních nákladů vychází z výkazů práce, kde jsou přesně evidované odpracované hodiny výrobních dělníků, které používá k rozpočtování režijních nákladů.

Vychází z celkových režijních nákladů, které vznikly v souvislosti s výrobou výrobků za jeden rok a dělí je celkovými odpracovanými hodinami výrobních dělníků na všech výrobcích, které se za daný rok vyráběly (vychází z hodnot předchozího roku). Dostane tak podíl režijních nákladů v Kč připadající na jednu odpracovanou hodinu, kterou násobí počtem odpracovaných hodin na jednom hotovém výrobku a tak stanoví výši režijních nákladů připadající na jeden konkrétní hotový výrobek v Kč.

Výroba strojů a zařízení, které má společnost ve výrobním programu, se málokdy opakuje, neboť se snaží uspokojovat potřeby zákazníků a na základě jejich požadavků výrobu konkrétního požadovaného stroje nebo zařízení upraví. Proto společnost při rozpočtování režijních nákladů nevychází z vnitropodnikové směrnice nebo ceníku, kde by byly přesně

evidované hodiny práce na všech strojích a zařízeních, které vyrábí, ale musí proto odpracované hodiny práce výrobních dělníků vždy evidovat do výkazů práce z důvodu neopakovatelnosti výroby takových strojů a zařízení (mohou se lišit rozměrem, druhem materiálu atd.).

Vzorec pro výpočet rozpočtovaných režijních nákladů připadající na jednu odpracovanou hodinu na výrobku v Kč:

$$\text{podíl režijních nákladů připadající na odpracovanou hodinu v Kč} = \frac{\sum \text{ročních režijních nákladů}}{\sum \text{odpracovaných hodin na všech výrobcích za rok}}$$

Vzorec pro výpočet režijních nákladů připadající na hotový výrobek v Kč:

$$\text{podíl režijních nákladů na hotový výrobek v Kč} = \frac{\text{podíl režijních nákladů připadající na odpracovanou hodinu v Kč}}{\text{na odpracovanou hodinu v Kč}} \times \sum \frac{\text{odpracovaných hodin na jednom výrobku}}{\text{na jednom výrobku}}$$

Při oceňování vyráběných náhradních dílů nevychází ze stejného ocenění jako u vyráběných strojů a zařízení, ale společnost má vypracovaný ceník s normami spotřeby materiálu, hodin práce a poměru režijních nákladů, které v souvislosti s výrobou náhradních dílů vznikají. Náhradní díly jsou oceňovány podle tohoto ceníku a následně převedeny na sklad jako hotové výrobky a poté prodány. Společnost nemá svou maloobchodní prodejnu, proto nedochází k aktivaci náhradních dílů do prodejen a jsou prodávány jako hotové výrobky nikoliv zboží.

Společnost XYZ má správně nastaven systém kalkulace, tzn. že sestavuje kalkulaci až po dokončení výroby strojů a zařízení a vychází tak ze skutečných nákladů. Má dobře zvolenou rozvrhovou základnu, neboť rozvrhovou základnou jsou odpracované hodiny práce výrobních dělníků na strojích a zařízeních. Domnívám se, že takto zvolená rozvrhová základna je vhodná pro správné rozpočtování režijních nákladů.

Z hlediska oceňování strojů a zařízení postupuje společnost podle platné právní legislativy, avšak je chybou, že nerozlišuje výrobní, správní a odbytovou režii a označuje veškeré náklady, které v souvislosti s výrobou vznikají za režijní. Proto se domnívám, že tento způsob oceňování není vhodný, i když je v souladu s právní legislativou, ale měl by se stát

otázkou dalšího šetření. Pokud by tento problém nemohl vyřešit žádný z interních pracovníků, tzn. není na tuto činnost kvalifikován, měla by společnost požádat externí podnik o provedení této činnosti. Společnosti by se zvýšily náklady za provedení této práce externí firmou, avšak se jedná o investici do budoucna pro efektivnější způsob rozpočtování režijních nákladů s členěním na výrobní, správní a odbytovou režii. Společnosti bych nedoporučovala zaměstnat na tuto práci dalšího zaměstnance, který by ji vykonával, neboť se jedná o krátkodobý projekt, avšak velmi důležitý a efektivní a po jeho vyřešení by nebylo možné efektivně naplnit práci tohoto zaměstnance.

4.5. Účtování o zásobách ve společnosti XYZ

Společnost XYZ účtuje o svých nakoupených zásobách i zásobách vyrobených ve vlastní režii průběžným způsobem, označovaný také jako způsob „A“ (princip účtování průběžným způsobem o zásobách je popsán v kapitole 2 a o zásobách vlastní výroby v kapitole 3). Účetnictví je vedeno pomocí účetního softwaru KALKUL.

Z hlediska zásob vlastní výroby společnost účtuje pouze o nedokončené výrobě a hotových výrobcích, protože polotovary zde vůbec nevznikají. Nedokončený výrobek, který prošel všemi výrobními stupni, ale není ještě zkompletován je stále považován za nedokončený nikoliv za polotovar v této společnosti. Jakmile dojde k jeho zkompletování a dokončení, stává se z něj hotový výrobek a je určen k prodeji, proto se účet 122 – Polotovary a účet 612 – Změna stavu polotovarů vůbec nepoužívá. Kromě toho má společnost i jiné hotové výrobky než jsou vyráběné stroje a zařízení a to takové hotové výrobky, které plní funkci náhradních dílů, např. nože, řetězy k dopravníkům a jsou také určeny k prodeji. Společnost nemá svou maloobchodní prodejnu, proto tyto náhradní díly určené k prodeji neaktivuje do svých prodejen a jsou prodávány tedy jako hotové výrobky (účtování prodeje hotových výrobků viz kapitola 3).

Společnost má také povinnost statutárního (zákonného) auditu podle § 20 odst. 1 Zákona o účetnictví, neboť jde o obchodní společnost, která naplňuje dvě ze tří následujících kritérií, kterými jsou:

- hodnota majetku nesníženého o opravné položky a odpisy převyšuje 40 milionů Kč,

- roční úhrn čistého obrátu převyšuje 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je větší než 50.

Společnost naplňuje tato kritéria v prvním a třetím bodě.

Nezávislý auditor, který prováděl kontrolu správnosti účetní závěrky, tj. rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce včetně popisu použitých významných účetních metod, jehož cílem bylo získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce, neměl žádné výhrady, neboť dle jeho názoru účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, finanční situace, dále nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v souladu s českými účetními standardy. Nezávislý auditor ověřil také soulad výroční zprávy společnosti XYZ s účetní závěrkou, který je prováděn dle Mezinárodních auditorských standardů a souvisejících aplikačních doložek Komory auditorů České republiky a dle jeho názoru byly informace uvedené ve výroční zprávě v souladu s účetní závěrkou.

Souhlasím s názory auditora, který ve společnosti XYZ prováděl kontrolu správnosti účetní závěrky a vhodnosti používané metody účtování a také kontrolu souladu výroční zprávy s účetní závěrkou, neboť nebyly shledány žádné výhrady či nesoulady při této kontrole.

5. ZÁVĚR

Zásoby jsou pro výrobní podniky velmi důležité, neboť bez zásob by takový podnik nemohl vyrábět. Zásoby je možné nakupovat, ale také vyrábět vlastní činností. Pořizované zásoby nákupem nebo vlastní činností je nutné ocenit a při oceňování musí účetní jednotka vycházet z platné právní legislativy. Především vybraný způsob pro ocenění musí vyhovovat také podmínkám v podniku, měl by být co nejméně náročný, ale především měl být efektivní. Stejně by měla účetní jednotka postupovat při výběru vhodné metody pro oceňování zásob v důsledku spotřeby. Důležitou činností v podniku není jen oceňování, ale také účtování o zásobách. Pro účtování je možné použít jeden ze dvou účetních způsobů. Způsob proměnlivý, označovaný také jako způsob A nebo periodický, označovaný také jako způsob B. Při účtování o zásobách způsobem „A“ je nutné průběžně evidovat přírůstky a úbytky zásob na příslušné majetkové účty a proto je možná tento způsob složitější, ale zato přesnější. Zatímco u způsobu „B“ se průběžná evidence přírůstků a úbytku zásob nevyžaduje a všechny nakoupené zásoby se účtují přímo do nákladů a na konci účetního období je nutné provést účetní případy, které s účetním způsobem „B“ souvisí. Tento způsob není tak náročný na systém svého řízení v podniku a uplatňuje se především v podnicích, jejichž podnikatelská činnost není tak rozsáhlá.

V rámci problematiky zásob vlastní výroby byl kladen zejména důraz na ocenění těchto zásob, neboť dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se tyto zásoby oceňují ve vlastních nákladech, které tvoří náklady přímé, popřípadě část nepřímých nákladů, tzn. že zákon ponechává na rozhodnutí účetní jednotky zda do ocenění těchto zásob zahrne pouze přímé nebo i nepřímé náklady. Pokud podnik tyto zásoby prodává, domnívám se, že by vlastní náklady měly zahrnovat i nepřímé náklady, i když jsou často obtížně vyčíslitelné na jednotku výkonu (kalkulační jednici) a je nutné pro jejich rozpočtování použít vhodnou metodu, aby mohly být tyto zásoby oceněny na úrovni všech nákladů, které v souvislosti s jejich výrobou byly vyvolány. Jsou-li zásoby vlastní výroby užity pro potřeby podniku, postačí ocenění pouze v přímých nákladech. Zásoby vlastní výroby je možné účtovat také jedním ze dvou způsobů, tedy způsobem proměnlivým nebo periodickým. Záleží pouze na rozhodnutí účetní jednotky, který způsob pro ni bude stejně efektivní a přitom jednoduchý.

V závěru bakalářské práce byla provedena analýza ve společnosti XYZ se zaměřením na oceňování a účtování zásob vlastní výroby. Společnost XYZ při oceňování vychází z platných právních předpisů, avšak si oceňování zásob zjednodušila a to tak, že nerozlišuje výrobní, správní ani odbytovou režii, ale označuje všechny náklady, které v souvislosti s výrobou zásob vlastní výroby vznikají jako režijní. Tomu také přizpůsobila i metodu rozpočítávání režijních nákladů na jednotku výkonu. Při účtování užívá proměnlivý způsob.

Literatura

Odborná literatura:

- [1] HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [2] Kolektiv autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 448 s. ISBN 978-80-7263-450-7.
- [3] Kolektiv autorů. *Účetnictví podnikatelů 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 664 s. ISBN 978-80-7357-419-2.
- [4] STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009 velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2009. 659 s. ISBN 978-80-251-2425-3.
- [5] TPA Horwath Notia Audit. *Podvojně účetnictví 2008*. 15. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 216 s. ISBN 978-80-247-2541-3.

Zákony a vyhlášky:

- [6] Zákon č. 563/2002 Sb. o účetnictví.
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [8] ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.
- [9] ČÚS č. 015 – Zásoby.

Seznam použitých zkratek:

DPH - daň z přidané hodnoty

FAP - přijatá dodavatelská faktura

FAV - vystavená odběratelská faktura

VPD - výdajový pokladní doklad

ID - interní doklad

VBÚ - výpis z bankovního účtu

P - příjemka zásoby na sklad

V - výdejka zásoby ze skladu

PS - počáteční stav

KS - konečný stav

EU - Evropská unie

USD - americký dolar

EUR - euro

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Vacenovice 238, 696 06

Seznam příloh:

Příloha č. 1: **Účtová osnova společnosti XYZ**